



Trabajo Fin de Grado

Transformaciones en la Planificación de la Auditoría

Influencia de los cambios en la normativa en el campo de la planificación de la auditoría de cuentas

Autor/es

Carlos Robres Juste

Director/es

Ángel Navarro Gomollón

Facultad de Economía y Empresa
2013/2014

La presente Memoria de Trabajo de Fin de Grado “Transformaciones en la Planificación de la Auditoría” ha sido realizada por Carlos Robres Juste, alumno del Grado de Finanzas y Contabilidad perteneciente a la promoción 2010-2014, y dirigida por Ángel Navarro Gomollón, profesor titular de la Facultad de Economía y Empresa.

Durante este período de 2014, las Normas Técnicas de Auditoría se encuentra en una fase de cambio debido a la publicación de las Normas Internacionales de Auditoría por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en octubre de 2013. Se trata de un proceso de adaptación para su aplicación en España, con el objetivo de converger con la práctica internacional.

Para razonar este gran cambio producido, el objetivo o idea principal de esta memoria es la de analizar y determinar la influencia de la transformación de las Normas Técnicas de Auditoría a las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España en el campo de la Planificación de la Auditoría de Cuentas. Debido a la amplitud de este campo, el objetivo principal de este análisis se centra en los principales aspectos que forman parte de las actuaciones del encargo de auditoría previas a la planificación y el desarrollo de los aspectos esenciales en la planificación.

This Working Memory Final Project "Transformations in Audit Planning" was conducted by Carlos Robres Juste, a student of Degree of Finance and Accounting belonging to the promotion 2010-2014, directed by Angel Navarro Gomollón, professor Faculty of Economics and Business.

During this period of 2014, the Technical Standards on Auditing is in a phase change due to the publication of International Standards on Auditing by the Institute of Accounting and Auditing in October 2013. It is a process of adaptation to its application in Spain, in order to converge with international practice.

To reason this great change occurred, the lens or main idea of this report is to analyze and determine the influence of the transformation of the Technical Auditing Standards with International Standards on Auditing for application in Spain in the field of Planning Audit of Accounts. Because of the breadth of this field, the main objective of this analysis focuses on the main aspects that are part of the proceedings of the commission prior to the planning and development of the essential aspects in planning audit.

ÍNDICE

1 INTRODUCCIÓN	5
1.1 Presentación de la temática	5
1.2 Justificación del trabajo	5
1.3 Objetivos del trabajo	5
1.4 ORGANIZACIÓN DE LA MEMORIA	6
2 DESARROLLO.....	7
2.1 MARCO TEÓRICO.....	7
2.1.1 Conceptos genéricos.....	7
2.2 ENFOQUE METODOLÓGICO	9
2.2.1 Esquema general del funcionamiento de la planificación de la auditoría	9
2.2.2 Encargo del trabajo de auditoría y actividades preliminares.....	9
2.2.3 Evaluación del tipo de negocio y características de la entidad	10
2.2.4 Estrategia global de planificación.....	11
2.2.5 Plan de auditoría.....	12
2.3 ENCARGO DE AUDITORÍA PREVIO A LA PLANIFICACIÓN	13
2.3.1 Normas Técnicas de Auditoría	13
2.3.2 Normas Internacionales de Auditoría de aplicación a España.....	15
2.3.3 Principales cambios y consideraciones.....	19
2.4 DETERMINACIÓN DE NIVELES DE IMPORTANCIA RELATIVA.....	21
2.4.1 Normas Técnicas de Auditoría	21
2.4.2 Normas Internacionales de Auditoría de aplicación a España.....	22
2.4.3 Principales cambios y consideraciones.....	23
2.5 FIABILIDAD ATRIBUIDA AL CONTROL INTERNO	24
2.5.1 Normas Técnicas de Auditoría	24
2.5.2 Normas Internacionales de Auditoría de aplicación a España.....	25
2.5.3 Principales cambios y consideraciones.....	27
2.6 RIESGOS DERIVADOS EN LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA	28
2.6.1 Normas Técnicas de Auditoría	28
2.6.2 Normas Internacionales de Auditoría de aplicación a España.....	29
2.6.3 Principales cambios y consideraciones.....	31
3 CONCLUSIONES.....	32
4 ANEXOS	34
4.1 Anexo 1: Modelo de carta de encargo de auditoría	36

4.2	Anexo 2: Modelo de contrato de auditoría	39
4.3	Anexo 3: Tabla A de parámetros orientativos para importancia relativa	45
4.4	Anexo 4: Tabla B de parámetros orientativos para importancia relativa	48
4.5	Anexo 5: Modelo A de plantillas de programas de auditoría.....	50
5	BIBLIOGRAFÍA	34

1 INTRODUCCIÓN

1.1 Presentación de la temática

La auditoría de cuentas es una actividad consistente en revisar y verificar que las cuentas anuales, los estados financieros y demás documentos contables, se han elaborado conforme al marco normativo; y con el objetivo de emitir un informe demostrando que estos documentos son fiables frente a terceros. Para conseguir una realización todo este proceso con la mayor eficacia posible, es importante realizar una adecuada planificación.

La planificación es una parte fundamental en el proceso de auditoría para poder una opinión fundada sobre la compañía a auditar y su entorno, para poder determinar los medios, el tiempo, el alcance y la estrategia para desarrollar en el trabajo de campo, y para poder especificar las áreas de riesgos más significativas y los procedimientos específicos en aquellas áreas que requieren especial atención.

1.2 Justificación del trabajo

Este cambio viene motivado por la 8ª Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo: auditoría legal de cuentas anuales y cuentas consolidadas. En ella se establece el objetivo de armonización de los requisitos para el ejercicio de la actividad de auditoría en la UE. También establece como principio que la actividad de auditoría se realice de acuerdo con las normas internacionales de auditoría emitidas por IFAC.

Puesto la adaptación a las NIA va a suponer una reestructuración en la actividad de auditoría de cuentas y además, ya se está aplicando para el ejercicio actual de 2014, es relevante profundizar en los cambios y diferencias que va a experimentar la normativa. Así pues, también es necesario conocer que ha pasado con la planificación ya que es uno de los pilares básicos en la materia.

1.3 Objetivos del trabajo

El objetivo principal es estudiar y analizar las diferencias producidas en lo que afecta al campo de la planificación en la auditoría de cuentas sufridas por la publicación de las nuevas Normas Internacionales de Auditoría para la aplicación en España (de aplicación

a partir del ejercicio contable de 2014) en relación con las Normas Técnicas de Auditoría (normativa utilizada hasta día de hoy).

Concretamente, se analizan los aspectos que se consideran más relevantes en la planificación teniendo en cuenta la parte del encargo de auditoría, parte fundamental para el desarrollo de la misma. Los temas que se van a tratar son los siguientes:

- 1) El encargo de la auditoría previo a la planificación.
- 2) Determinación de la importancia relativa.
- 3) Fiabilidad atribuida al control interno.
- 4) Riesgos que afectan a la planificación de la auditoría.

Para ello, esta memoria se desarrolla en todo su contenido realizando una exposición del contenido más relevante en las Normas Técnicas de Auditoría y en las Normas Internacionales de Auditoría, para después destacar los cambios sufridos.

Recalcar que algunos de los temas motivados en el estudio a realizar, forman parte en la fase de ejecución del trabajo de auditoría por motivos de revisión, supervisión y modificación. Por lo tanto, en lo que concierne a la fase de ejecución no será objeto del estudio de la presente memoria. Simplemente, como ya se ha señalado, el objeto de estudio se basa en el encargo de auditoría y la planificación.

Finalmente, señalar se ha simplificado el estudio en la obtención de información relativa a la auditoría de cuentas de todas las empresas, excluyendo algunas menciones de las normativas en base a empresas de pequeña dimensión y empresas cotizadas.

1.4 ORGANIZACIÓN DE LA MEMORIA

La memoria consta de los siguientes capítulos:

- **Capítulo 1: Introducción.** Presentación de la temática, justificación de trabajo y objetivos del trabajo.
- **Capítulo 2: Desarrollo.** Se introducen conceptos teóricos utilizados en el análisis y los fundamentos para la planificación de la auditoría, se realiza una exposición de las dos normativas basada en los objetivos del trabajo y

finalmente se nombran y explican brevemente en que han consistido las diferencias.

- **Capítulo 3: Conclusiones.**
- **Capítulo 4: Anexos.** Se incluirán modelos, tablas de valoración y documentación extensa de menor importancia.
- **Capítulo 5: Bibliografía.** Se hace mención de las referencias utilizadas para el desarrollo de la memoria.

2 DESARROLLO

2.1 MARCO TEÓRICO

2.1.1 Conceptos genéricos

Actividades de control - Aquellas medidas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices marcadas por la dirección se llevan a cabo. Las actividades de control son un componente del control interno.

Adecuación (de la evidencia de auditoría) - Medida cualitativa de la evidencia de auditoría; es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

Afirmaciones - Manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.

Auditor - El término “auditor” se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del encargo, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “auditor”.

Dirección - Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por

ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.

Equipo del encargo - Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo.

Evidencia de auditoría - Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión.

Firma de auditoría - Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.

ICAC – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Organismo autónomo de carácter administrativo adjuntado al Ministerio de Economía y Hacienda. Es el encargado de la normalización contable y de las normas de auditoría.

Indagación - La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad.

NIA-ES – Normas Internacionales de Auditoría para la aplicación en España. Normas utilizadas para auditoría a partir del ejercicio 2014.

NTA – Normas Técnicas de Auditoría. Normas utilizadas para la auditoría hasta el ejercicio 2013.

Procedimientos de revisión - Procedimientos que se consideran necesarios para alcanzar el objetivo de un encargo de revisión, principalmente mediante la realización de indagaciones entre el personal de la entidad sobre los datos financieros y mediante la aplicación de procedimientos analíticos a dichos datos.

Procedimientos de valoración del riesgo - Procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en éstos.

Responsables del gobierno de la entidad - Persona o personas u organizaciones con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad.

Socio - Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.

Socio del encargo - El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador, o legal.

Valorar - Analizar los riesgos identificados para determinar su significatividad.

2.2 ENFOQUE METODOLÓGICO

2.2.1 Esquema general del funcionamiento de la planificación de la auditoría



2.2.2 Encargo del trabajo de auditoría y actividades preliminares

Las empresas o entidades auditadas estarán obligadas a facilitar la información necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas. En consecuencia, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a solicitar toda la información requerida para emitir el informe de auditoría de cuentas.

El propósito del encargo o acuerdo entre el auditor y su cliente, es proporcionar una evidencia que defina el alcance y el objetivo del trabajo a realizar, evitando así cualquier problema que pueda surgir durante todo el período de nombramiento.

Se trata de formar una opinión fundada a juicio profesional del auditor conforme a una serie de actuaciones previas a la planificación que darán lugar a unas conclusiones sobre la entidad que serán tenidas en cuenta a la hora de planificar y desarrollar el trabajo de auditoría de cuentas.

2.2.3 Evaluación del tipo de negocio y características de la entidad

Una de las razones por las que puede variar el alcance con el que se lleve a cabo la planificación es el tamaño y la complejidad de la entidad auditada, de la experiencia del auditor en la misma, del conocimiento del tipo de negocio en el que opera la empresa, la calidad de la organización y del control interno de la entidad. Por lo tanto, para lograr una planificación bien preparada, el auditor y las personas que van a intervenir en la auditoría de cuentas deben conocer el tipo de industria en la que opera la entidad, las actitudes y la organización de la misma.

A los efectos del párrafo anterior, el auditor debe llegar a un determinado nivel de conocimiento del tipo de negocio de la entidad que le permita planificar y llevar a cabo su examen. Ese nivel de conocimiento ayuda al auditor a identificar:

- a) Aquellas áreas que podrían requerir consideración especial.
- b) El tipo de condiciones en las que la información contable se produce, se procesa, se revisa y se compila dentro de la organización.
- c) La existencia de normativa de control interno.
- d) La evaluación de la razonabilidad de las estimaciones en áreas como valoración de existencias, criterios de amortización, dotaciones a las provisiones, etc.
- e) La evaluación de la razonabilidad de los comentarios y manifestaciones hechas por la gerencia.
- f) La evaluación de si los principios y normas contables utilizados son apropiados y guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El auditor debe acumular información previa suficiente para establecer las líneas maestras de actuación. Los componentes a estudiar para la consecución de la misma

son: factores macroeconómicos, entorno sectorial, análisis de la información financiera, políticas y procedimientos, planes y revisiones y grado de cumplimiento de la legislación básica. Las técnicas utilizadas por el auditor para obtener tal información, se podría resumir en los siguientes aspectos:

- Entrevistas previas con el cliente (administradores, personal de la entidad, etc.)
- Inspección de las instalaciones y observación de las operaciones.
- Investigación o indagación con directores y empleados.
- Inspección de documentos.
- Examen y análisis de estados contables.
- Resultados de auditorías anteriores.
- Publicaciones profesionales y textos editados sobre el sector.
- Cuentas anuales publicadas por otras entidades del sector.

2.2.4 Estrategia global de planificación

El plan global consiste en la organización global del trabajo a realizar, de las actividades del auditor y de sus ayudantes y de los objetivos a alcanzar con su examen, que entre otros, son los siguientes:

- Permitir la realización de un examen adecuado y eficiente en tiempo razonable.
- Facilitar el control sobre el desarrollo del trabajo y el tiempo que se interviene en el mismo.
- Fijar el alcance con que se van a aplicar los distintos procedimientos de auditoría.
- Servir como constancia de los trabajos realizados como parte del proceso de auditoría.

El auditor debe desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y actuación que se espera llevar a cabo. Dicho plan, necesitará estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría. En consecuencia, el auditor para documentarse analizará los siguientes aspectos:

- Términos del encargo de auditoría y responsabilidades correspondientes.
- Principios y normas contables, Normas Técnicas de Auditoría, leyes y reglamentaciones aplicables.
- Identificación de transacciones o áreas significativas de especial atención.

- Determinación de niveles o cifras de importancia relativa y su justificación.
- Grado de fiabilidad que se atribuye a los sistemas de contabilidad y al control interno.
- Pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.
- Trabajo de auditores internos y su grado de participación en la auditoría externa.
- Participación de otros auditores en la auditoría de filiales de la entidad.
- Participación de expertos.

2.2.5 Plan de auditoría

Constituye el producto de la planificación y consiste en el conjunto de actividades que el auditor propone en consecuencia de los objetivos establecidos y el conocimiento de la entidad y su sistema de control interno. Además, también constituirán un modelo y un camino a seguir en la realización del trabajo; y una prueba frente a terceros del trabajo realizado, una garantía del mismo y un método de supervisión.

Toda la planificación se materializa a través de los programas, donde se pretende conseguir una descripción detallada del sistema elegido por actividades o por áreas. Por lo que el auditor debe preparar un programa de auditoría donde, una vez analizada la entidad, se establezcan las pruebas que se van a realizar, así como la extensión de las mismas para cumplir los objetivos expuestos. Además, estos objetivos también se incluirán en el programa especificados por actividades o áreas, de forma que puedan ser utilizados como medio de asignación de trabajos y control para la ejecución de los profesionales del equipo de auditoría.

En la elaboración de los programas de auditoría, no existen modelos estándar ya que cada auditoría exige su diseño. Pero si se deben tener en cuenta aspectos incluidos en ellos, como pueden ser los siguientes: tipo de ente o forma jurídica, naturaleza del negocio, objetivos del examen, etc.; recopilación de datos necesarios (descritos en los puntos anteriores; cuándo efectuar el trabajo y quién debe efectuarlo).

En el anexo número 5 se planean un modelo de plantilla para los programas del auditor de cuentas.

2.3 ENCARGO DE AUDITORÍA PREVIO A LA PLANIFICACIÓN

2.3.1 Normas Técnicas de Auditoría

Haciendo referencia a las NTA, el encargo de la auditoría de cuentas, se encuentra regulado en dos resoluciones:

- Resolución de 19 de enero de 1991 del ICAC por el que se publican las Normas Técnicas de Auditoría. Explica en menor medida el encargo y su integración con la planificación.
- Resolución de 16 de junio de 1999 del ICAC por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el contrato de auditoría o carta de encargo

➤ Consideraciones generales:

En caso de auditoría de cuentas le resulte obligatoria a la entidad, se establecen unas limitaciones en cuanto al período de contratación de los auditores, el cual no debe ser inferior a tres años ni superior a nueve contando desde el primer ejercicio a auditado. Aunque cabe la posibilidad de ser contratados anualmente tras finalizar este período.

En el contrato o carta de encargo establecido entre el auditor y su cliente se debe formalizar por escrito y en el se establece el objetivo y el alcance del trabajo, definidos mediante toda la información obtenida de la entidad por el propio auditor; así como sus honorarios y el número total de horas estimado para la realización del trabajo.

➤ Condiciones previas a la aceptación del contrato:

La entidad auditada está obligada a aportar al auditor toda la información que le sea necesaria y el propio auditor debe pedir toda la que le sea necesaria para realizar su trabajo.

Una vez formalizado por escrito el contrato o carta de encargo se procederá a la aceptación del mismo. Pero antes de producirse la aceptación del mismo, el auditor debe aclarar si existe alguna razón ética o técnica que no garantice que vaya actuar de forma arbitraria en el trabajo a realizar. Como razón ética o técnica se refiere a las cualidades que el auditor debe reunir para ejercer su profesión, las cuales se resumen en la siguiente tabla:

Nivel técnico	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Formación técnica:</i> debe tener la adecuada formación y experiencia en el campo de auditoría. • <i>Capacidad profesional:</i> debe mantenerla de forma permanente actualizando sus conocimientos a las innovaciones producidas.
Nivel personal	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Independencia:</i> debe actuar con total libertad evitando circunstancias que puedan influir en su opinión objetiva, tales como interés financiero, ser un familiar de la entidad a auditar, etc. • <i>Integridad:</i> debe actuar de forma honesta y sincera en su trabajo. • <i>Objetividad:</i> debe mantener una posición imparcial en todas sus funciones de auditoría de cuentas.

Existen supuestos o circunstancias por los que el auditor podría recoger limitaciones al alcance impuestas por el cliente en la carta de encargo o contrato de auditoría. En estos casos, se podría aceptar el encargo indicando la limitación al alcance explicando en el informe las consecuencias que podrían derivarse. Algún ejemplo que podría suceder relativo a estas circunstancias:

- 1) La imposibilidad de analizar físicamente las existencias durante el ejercicio porque el auditor no había sido nombrado hasta el cierre del ejercicio contable.
- 2) La imposibilidad determinar algunas valoraciones tales como participaciones en otras sociedades por no tener información sobre sus cuentas revisadas al no estar auditadas.

➤ Carta de encargo o contrato de auditoría en años sucesivos:

Durante el plazo de vigencia del nombramiento del auditor, no será necesario formalizar una carta de encargo o contrato para cada ejercicio, salvo que aparezcan factores que hagan adecuada la revisión de los términos del contrato.

➤ Estructura y contenido de la carta de encargo:

La forma y el contenido puede variar en función de cada trabajo que se realiza. Aunque con brevedad, se exponen las ideas principales que debe contener.

El contenido de la carta de encargo debe recoger el objeto de auditoría, la información y responsabilidad, los plazos, los planes de realización del trabajo y los honorarios, horas y período de contratación.

En los contenidos generales del contrato se deberán incluir la obligatoriedad de los administradores de facilitar y permitir el acceso a la información, la obligación del auditor de comunicar al cliente las debilidades del control interno, las relaciones con los auditores internos, indicación de que el informe no puede publicarse parcialmente ni en extracto, prohibición de que los auditores puedan hacer uso de la información obtenida, y referencia a que los papeles de trabajo son propiedad del auditor y permanecerán bajo su custodia.

En lo referente a otros aspectos, cabe destacar la posibilidad de incluir temas como los procedimientos a aplicar antes de comenzar el encargo si hay cambio de auditores; la indicación de resolver con arbitraje todas las incidencias del desarrollo del contrato; etcétera.

La Resolución del ICAC de 20 de julio de 1998 incluye un modelo de carta de encargo y otro modelo de contrato de auditoría. Dichos modelos se encuentran en los anexos número 1 y número 2.

2.3.2 Normas Internacionales de Auditoria de aplicación a España

En cuanto a los términos del encargo en las NIA-ES, para su análisis hay que hacer referencia especialmente a tres de las normas:

- *NIA-ES 210 “Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”*: constituye las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo.
- *NIA-ES 220 “Control de calidad de la auditoría de estados financieros”*: trata, en la parte referida al encargo de auditoría, los requerimientos de ética aplicables, la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría, la asignación de equipos a los encargos y la realización del mismo.

- *NIA-ES 300 “Planificación de la auditoría de estados financieros”*: contiene lo que corresponde a las actividades preliminares del encargo y algunas consideraciones adicionales.

➤ Consideraciones generales:

Siguen los mismos criterios que en las NTA.

➤ Condiciones previas a la auditoría:

En los términos del encargo de auditoría, el auditor debe tratar las responsabilidades que tiene el auditor con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Para ello el auditor deberá determinar el conjunto de unas condiciones previas a la auditoría:

- a) La información financiera utilizada es aceptable.
- b) Confirmación por parte de la dirección de las responsabilidades que se le atribuyen a ella misma:
 - Preparación de estados financieros representando la imagen fiel.
 - Control interno para la preparación de estos libre de incorrección material por fraude o error.
 - La necesidad de proporcionar al auditor el acceso a toda la información necesaria para la preparación de su trabajo y acceso ilimitado a las personas de la entidad para obtener evidencia de auditoría.

Si no concurren las condiciones previas a la auditoría el auditor no aceptará el cargo, salvo que éste obligado por causas legales o reglamentarias. Además, en caso de que exista una limitación al alcance del trabajo del auditor, no se aceptará el encargo si el auditor así lo considera, salvo que concurren las causas legales o reglamentarias para su obligación a realizarlo.

➤ Actividades preliminares del encargo:

El auditor debe llevar a cabo las siguientes actividades al comienzo del encargo de auditoría:

- a) *Aplicación de procedimientos relativos a la conformidad de las relaciones con clientes y el encargo específico de auditoría.* Antes de aceptar el encargo de un nuevo cliente, se requiere que la firma de auditoría obtenga la información

necesaria para decidir si debe continuar con un encargo existente. Esta información se resume en lo siguiente:

- Integridad de los altos cargos de la entidad (propietarios, miembros de la dirección y responsables del gobierno).
 - El equipo del encargo tiene la capacidad necesaria para realizar el encargo.
 - La firma de auditoría y el equipo del encargo cumplen los requisitos de ética aplicables.
 - Las cuestiones significativas producidas durante el encargo en curso o en anteriores.
- b) *Evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluyendo los relativos a independencia y conformidad.* Durante la realización del encargo, el socio del encargo deberá indagar ante posibles situaciones que den lugar al incumplimiento de los requisitos de ética aplicables¹.
- c) *Establecimiento de un acuerdo de los términos del encargo.* El auditor acordará los términos con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda ya que dependerá de la estructura de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

➤ Auditorías recurrentes:

El auditor puede decidir el no remitir una nueva carga de encargo para cada ejercicio, salvo que existan factores que hagan adecuado la revisión de los términos del encargo. Tales factores son los siguientes:

- Indicios de que la entidad interpreta erróneamente el objetivo y el alcance de la auditoría.
- Cualquier término que modifique el encargo de auditoría.
- Cambio en la dirección de la entidad.
- Cambio en la propiedad.
- Cambio en la actividad de la entidad.
- Cambio en los requerimientos legales o reglamentarios.
- Cambio en el marco de la información financiera adoptado para la preparación de estados financieros.

¹ Los mismos a los que hacen referencia las NTA.

- Nuevas condiciones en el encargo.

➤ Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría:

El auditor no aceptará una modificación de los términos del encargo si no existe una justificación razonable.

Si se realizan los cambios solicitados acerca de los términos del encargo de auditoría, el auditor y la dirección acordarán y se establecerán los nuevos términos en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito. Por el contrario, si el auditor no puede aceptar el cambio por causa no justificada razonablemente y además, la dirección no le permite continuar con el encargo original, el auditor, en primer lugar, renunciará al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permiten y, en segundo lugar, determinará si tiene obligación a informar de las circunstancias a otras partes como autoridades reguladores, responsables del gobierno o los propietarios.

Como justificaciones razonables para solicitar una modificación en los términos del encargo de auditoría, se consideran las siguientes:

- a) Circunstancias que afectan a la necesidad del servicio, un malentendido acerca de la naturaleza de la auditoría, o una limitación al alcance del encargo de auditoría impuesta por la entidad o causada por otras circunstancias.
- b) Circunstancias que afectan a los requerimientos de la entidad, o un malentendido relativo a la naturaleza del servicio solicitado.

En cuanto a las solicitudes que no se pueden considerar razonables, se refiere a tales como por ejemplo convertir encargo de auditoría a encargo de revisión cuando el auditor no ha conseguido obtener evidencia suficiente y adecuada respecto a las cuentas a cobrar. En resumen, se refiere a causas relacionadas con información incorrecta, incompleta o insatisfactoria.

➤ Actuaciones adicionales en encargos de auditoría iniciales:

El auditor debe realizar las siguientes actividades antes de empezar una auditoría inicial:

- 1) Aplicar los procedimientos relativos a la aceptación de las relaciones con clientes y el encargo específico de auditoría.

- 2) Comunicarse con el auditor predecesor, cuando se haya producido un cambio de auditores.

➤ Estructura y contenido de la carta de encargo:

Sigue los mismos criterios que en las NTA. Aunque hay que destacar que se incluirán las responsabilidades atribuidas a la dirección (novedad en las NIA-ES).

2.3.3 Principales cambios y consideraciones

Los aspectos que se han tratado a lo largo de éste capítulo, correspondiente al “encargo de auditoría previo a la planificación”, se exponen en la siguiente tabla:

NTA	NIA-ES	DIFERENCIAS DETECTADAS
Consideraciones generales	Consideraciones generales	-
Condiciones previas a la auditoría	Condiciones previas a la auditoría	Se añade la obtención de confirmación de las responsabilidades de la dirección
	Actividades preliminares del encargo	Apdo. en el se detallan las actividades a llevar a cabo al comienzo del encargo
Carta de encargo o contrato de auditoría en años sucesivos	Auditorías recurrentes	Se incluyen los factores que pueden inducir a remitir una nueva carta de encargo para cada ejercicio
	Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría	Nuevo criterio introducido en el encargo
	Actuaciones adicionales en encargos de auditoría iniciales	Referencia en lo que respecta a las comunicaciones con el auditor predecesor

Estructura y contenido de la carta de encargo	Estructura y contenido de la carta de encargo	Añadir la premisa de las responsabilidades de la Administración
---	---	---

1. Se han añadido unas premisas relativas al régimen de responsabilidades de los Administradores como una condición previa al encargo. Deben confirmar al auditor de las responsabilidades que se le atribuyen a ellos:

- Preparación de estados financieros representando la imagen fiel.
- Control interno para la preparación de estos libre de incorrección material por fraude o error.
- La necesidad de proporcionar al auditor el acceso a toda la información necesaria para la preparación de su trabajo y acceso ilimitado a las personas de la entidad para obtener evidencia de auditoría.

En conclusión, las NIA-ES no imponen una obligación pero si una premisa de unas determinadas responsabilidades que si no se cumplen el auditor, la auditoría no se haría de conformidad a las NIA y el auditor puede renunciar al encargo.

2. En la NIA-ES 300, se ha incluido un apartado donde se detallan las actividades que se deben realizar al comienzo del encargo.
3. Se han incluido los factores por los que el auditor debe remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada ejercicio.
4. Con esta nueva aplicación se permite la solicitud para modificar los términos del encargo de auditoría en base a una serie de justificaciones que se consideran razonables.
5. En estas consideraciones adicionales queda reflejado lo que respecta a las comunicaciones con el auditor predecesor en caso de encargos de auditoría iniciales.
6. Por último, en relación con el contenido de la carta de encargo, solamente señalar que hay resulta obligatorio añadir la premisa que hacen las NIA-ES con referencia a

las responsabilidades de la Dirección como condición del encargo de auditoría de cuentas.

2.4 DETERMINACIÓN DE NIVELES DE IMPORTANCIA RELATIVA

2.4.1 Normas Técnicas de Auditoría

Tomando como referencia a las NTA, la aplicación del concepto de importancia relativa en la planificación de la auditoría, se encuentra regulada en la Resolución de 14 de junio de 1999 del ICAC, por el que se publica la Norma Técnica sobre el concepto de importancia relativa.

➤ Objeto del concepto de importancia relativa:

La importancia relativa y sus riesgos, son las variables más relevantes que el auditor utiliza para su juicio profesional debido a que en una entidad a auditar resulta imposible examinar todas las transacciones que realiza a lo largo del período auditado. Por lo que este concepto de importancia relativa actúa como “corte” sobre las partidas que se van a analizar y las que no resultan necesarias de hacerlo debido a que individualmente o en conjunto no son significantes para alterar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada.

El concepto de importancia relativa resulta inherente al trabajo del auditor, por lo que lo deberá tener presente a lo largo de todo su trabajo, incluyéndola en todas las etapas de la planificación. Para la evaluación del riesgo de auditoría se considera como criterio la importancia relativa y viceversa,

➤ Determinación de la importancia relativa al planificar la auditoría:

En cuanto a la etapa en que se basa esta memoria, la de planificación de la auditoría, el auditor debe establecer el nivel de importancia relativa en función de los resultados de la entidad, volumen de ventas o negocio, los fondos propios que posee la entidad, el total de activos y pasivos y otros que pueden influir en el tamaño.

En base a estos parámetros, en las Normas Técnicas existen unos porcentajes que actúan como referencia, aunque solamente a título orientativo, que ayudarán al auditor a formar su juicio profesional.

En los anexos número 3 y número 4 se establecen las tablas con notas explicativas, donde aparecen los parámetros orientativos utilizados por las Normas Técnicas para la evaluación de la importancia relativa.

2.4.2 Normas Internacionales de Auditoria de aplicación a España

Conforme a las NIA-ES, la importancia relativa se regula en la NIA-ES 320, que hace referencia a la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y en la ejecución.

➤ Objetivo de la importancia relativa en la planificación:

Al planificar la auditoría, el auditor actúa a juicio profesional sobre las magnitudes de incorrecciones consideradas significativas. Los juicios servirán como base para:

- La determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo.
- La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.
- La determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores.

El objetivo principal del auditor es aplicar el concepto de importancia relativa de forma adecuada en la planificación y en la ejecución de la auditoría.

➤ Determinación de la importancia relativa al planificar la auditoría:

Cuando se establece la estrategia global de auditoría, el auditor debe determinar a su juicio profesional el nivel de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Entre los factores que pueden afectar a la identificación de una referencia adecuada están, los activos, pasivos, ingresos, etc.; naturaleza y entorno sectorial de la entidad; estructura de financiación; la propia volatilidad de las referencias utilizadas; etcétera. Como ejemplo de elección de una referencia en función de las circunstancias de la entidad, sería la utilización del beneficio antes de impuesto para entidades con fines de lucro y en caso, de que éste sea muy volátil, otras como el margen bruto o ingresos ordinarios totales.

A menudo se aplican porcentaje como punto de partida para determinarla pero ello implicará la aplicación del juicio profesional. Entre el porcentaje y la referencia elegida existe una relación en la que por ejemplo se aplicará un porcentaje mayor de importancia relativa al beneficio antes de impuestos que al total de ingresos ordinarios de la entidad.

2.4.3 Principales cambios y consideraciones

Los aspectos que se han tratado a lo largo de éste capítulo, correspondiente a la “determinación de los niveles de importancia relativa”, se exponen en la siguiente tabla:

NTA	NIA-ES	DIFERENCIAS DETECTADAS
Objeto del concepto de importancia relativa	Objeto del concepto de importancia relativa	-
Determinación de la importancia relativa al planificar la auditoría	Determinación de la importancia relativa al planificar la auditoría	Ya no hay parámetros orientativos de las NTA

1. La importancia relativa se trata de una norma muy básica, en la que con la introducción de las NIA-ES, se ha dejado de contemplar los términos orientativos similares a los que hacían referencia los anexos de las NTA. En la actual normativa, el auditor se basa aplicar los porcentajes que el considere a juicio profesional en función de las partidas que este valorando.

En conclusión, cobra mayor peso del juicio profesional en la determinación de que es importante o material sin existencia de parámetros orientativos:

- Varias materialidades por tipos de transacciones.
- Mayor peso de factores cualitativos a la hora de determinar si una transacción es o no material.

2.5 FIABILIDAD ATRIBUIDA AL CONTROL INTERNO

2.5.1 Normas Técnicas de Auditoría

Refiriéndose a las NTA, la Resolución de 19 de enero de 1991 del ICAC por el que se publican las Normas Técnicas de Auditoría, es donde se encuentra todo lo relativo al control interno de la entidad.

➤ Consideraciones generales:

Comprende todo el sistema establecido por la Dirección para garantizar el cumplimiento de los objetivos de organización y control planteados para optimizar sus fines, lograr una máxima eficiencia en la gestión, proteger sus activos y dejar constancia razonable sobre las actividades realizadas

Constituye una parte fundamental en la planificación de la auditoría para la determinación del alcance del trabajo. Por tanto resulta necesario realizar un estudio y evaluación del control interno para fijar el grado de confianza depositado sobre el mismo.

El control interno consta de dos tipos de controles, como son el contable y el financiero. Pero el auditor independiente de la empresa debe centrar su trabajo en los controles contables ya que forman parte del plan de organización y todos los métodos y procedimientos que protegen los activos y la fiabilidad de los registros contables. El auditor deberá comprobar:

- Los activos y pasivos existen, están reflejados en los estados contables y clasificados adecuadamente.
- Los criterios contables son adecuados.
- Los sistemas de representación y lenguajes son adecuados.
- La información contable es suficiente en cantidad y calidad.

Sin embargo, el auditor debe revisar y evaluar en menor medida los controles administrativos porque pueden actuar de forma indirecta sobre las cuentas anuales.

➤ Estudio y evaluación del control interno (2 fases):

- a) Revisión preliminar del sistema: es un requisito mínimo que sirve como base para la planificación de la auditoría. Se trata de obtener conocimientos y comprender los procedimientos y métodos vigentes. En resumen, evaluar los sistemas de control interno de la entidad.
- b) Realización de pruebas de cumplimiento²: para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y de que están operando tal y como se plantearon.

2.5.2 Normas Internacionales de Auditoria de aplicación a España

En las NIA-ES, en lo que respecta al control interno, se encuentra regulado íntegramente en la NIA-ES 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”.

➤ Consideraciones generales:

Son las mismas a las que hacen referencia las NTA. Cabe señalar que lo que respecta al control interno, la premisa correspondiente a las responsabilidades de la dirección como condición del encargo de auditoría de cuentas.

La auditoría independiente realizada conforme a las NIA no exime a la dirección de mantener un control interno necesario para la preparación de los estados financieros. En consecuencia, el auditor debe obtener la confirmación de la dirección asumiendo su responsabilidad con el control interno. Aunque esto no implica que el auditor considere que está libre de deficiencias.

En conclusión, la dirección debe determinar que el control interno resulta necesario para permitir la preparación de los estados financieros.

² *Puesto que este trabajo se centra en la parte que influyen en la planificación no se va a tener en cuenta esta parte como objeto de estudio.*

➤ Estudio y evaluación del control interno:

Se realizará de la misma forma con respecto a las NTA.

➤ Componentes del control interno:

Entorno del control engloba los siguientes elementos:

- 1) Comunicación y vigilancia de la integridad y de los valores éticos. Incluye actuaciones de la dirección con el fin de eliminar o reducir incentivos o tentaciones que puedan llevar al personal a cometer actos deshonestos, ilegales o faltos de ética.
- 2) Compromiso con la competencia. Conocimiento y cualificaciones necesarias para realizar las tareas de cada persona.
- 3) Participación de los responsables del gobierno de la entidad. Éstos influyen de forma significativa en el control de la empresa ya que entre sus responsabilidades se tratan los códigos de conducta y otros que intervienen en el diseño y funcionamiento eficaz los procedimientos utilizados por la entidad para la eficacia del control interno.
- 4) Filosofía y estilo operativo de la dirección. Actitudes y actuaciones de la dirección por ejemplo la de tener una actitud agresiva o conservador frente los principios contables.
- 5) Estructura organizativa. El establecimiento de ésta es relevante para la consideración de las área clave de autoridad y responsabilidad y las líneas de información adecuadas.
- 6) Asignación de autoridad y responsabilidad. Incluye las políticas de prácticas empresariales adecuadas, conocimiento y experiencia del personal clave con el fin de que todo el personal conoce los objetivos de la entidad.
- 7) Políticas y prácticas relativas a recursos humanos. Se basan en las normas de selección de las personas más cualificadas basada en la formación, experiencia, logros, etcétera, que garanticen su compromiso y confianza.

En cuanto a las actividades para la evaluación del control, que resultan relevantes en la auditoría y en general, se clasifican en:

- Revisiones de resultados. Actividades de control que se basan en comparar los presupuestos, los pronósticos y los resultados del ejercicio anterior, etcétera.

- Procesamiento de la información. Las aplicaciones individuales, y los controles de las Tecnologías de la Información en base a su adecuado funcionamiento.
- Controles físicos. Tratan controles que engloban la seguridad física de los activos, autorización del acceso a los programas informáticos y a los archivos de datos y el recuento periódico y la comparación con las cantidades mostradas en los registros de control. Estos últimos son relevantes para la fiabilidad de la preparación de los estados financieros y, por tanto, para la auditoría.

2.5.3 Principales cambios y consideraciones

Los aspectos que se han tratado a lo largo de éste capítulo, correspondiente a la “fiabilidad atribuida al control interno”, se exponen en la siguiente tabla:

NTA	NIA-ES	DIFERENCIAS DETECTADAS
Consideraciones generales	Consideraciones generales	Responsabilidades de la dirección
Estudio y evaluación del control interno (2 fases)	Estudio y evaluación del control interno	-
	Componentes del control interno	Nuevo concepto introducido

1. Destacar que el auditor debe tener obtener la confirmación de la dirección en lo que respecta a sus responsabilidades en relación con el control interno. Comentada anteriormente.
2. A causa de la amplitud de la NIA-ES 315, que hace referencia a muchos aspectos objeto de identificación en una entidad auditada, en los anexos de la misma se añade uno en el que se proporciona las explicaciones más detalladas sobre los componentes del control interno. En el se añaden requerimientos obligatorios respecto al conocimiento de la entidad y su control interno (básico para la identificación de riesgos).

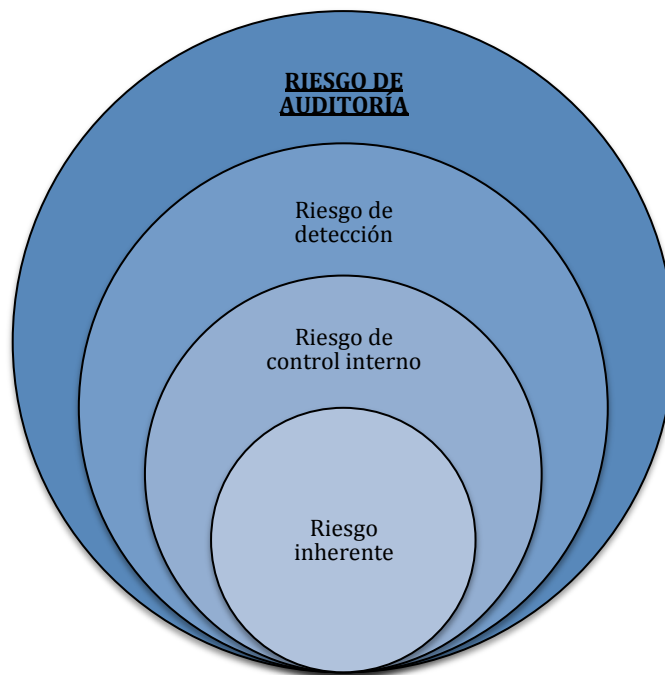
2.6 RIESGOS DERIVADOS EN LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

2.6.1 Normas Técnicas de Auditoría

En lo que se refiera a las NTA, se explican brevemente el riesgo de auditoría en la Resolución de 19 de enero de 1991 del ICAC por el que se publican las Normas Técnicas de Auditoría. Explica en menor medida el encargo y su integración con la planificación.

➤ Clasificación de los riesgos afectos a la planificación:

En las normas técnicas se hace referencia al riesgo de auditoría como una combinación de tres riesgos diferentes:



- 1) El primero está constituido por la posibilidad de que en la actividad de la empresa existan errores de importancia en el proceso contable del cual se obtienen las cuentas anuales. Es el denominado riesgo inherente.
- 2) El segundo es la posibilidad de que existiendo dichos errores de importancia no sean detectados por los sistemas de control interno de la entidad. Es el denominado riesgo de control interno.

- 3) Finalmente existe un tercer riesgo, que consiste en la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido detectado por el sistema de control interno de la entidad, no fuera detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría. Es el denominado riesgo de detección³.

2.6.2 Normas Internacionales de Auditoría de aplicación a España

En las NIA-ES, los riesgos relativos a la planificación de la auditoría se establecen en la NIA-ES 315 en la que se trata la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, ya nombrada en el apartado del control interno de la presente memoria.

➤ Clasificación de los riesgos afectos a la planificación:

En este caso, el riesgo de auditoría resulta de una función del riesgo de detección y del riesgo de incorrección material.

El riesgo de incorrección material, que mantiene alguna relación con la importancia relativa, recoge de que los estados financieros o cuentas anuales contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. A su vez, este riesgo se constituye por el riesgo inherente y el riesgo de control, ambos definidos en las NTA.

En esta NIA-ES, se incluye un concepto más amplio que el correspondiente al riesgo de incorrección material, el denominado riesgo de negocio. Este último, es el derivado de condiciones, hechos circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias. Se puede originar por el desarrollo de nuevos productos que puedan resultar fallidos, un mercado que es inadecuado para impulsar el producto y defectos en un producto que pueden dar lugar a obligaciones y poner en riesgo la reputación.

³ *El riesgo de detección no es objeto de estudio en este trabajo puesto que pertenece a la fase de ejecución de auditoría.*

➤ Identificación y valoración de los riesgos que se constituyen en la planificación:

Los procedimientos de auditoría van directamente encaminados a reducir el riesgo de detección. En consecuencia, el auditor debe evaluar adecuadamente los riesgos inherente y de control interno de cada una de las partidas que comprenden la información económico-financiera de la entidad auditada, para poder determinar el alcance de las pruebas de auditoría a realizar. En cuanto a estos dos, el riesgo inherente y el riesgo de control interno, que constituyen el riesgo incorrección material, el auditor solamente podrá evaluarlos y conocerlos, pero no reducirlos ni modificarlos ya que dependen del funcionamiento de la propia entidad.

Cuanto menores sean el riesgo de incorrección material, menor alcance deberán tener las pruebas de auditoría. Por tanto, el auditor debe planificar su trabajo, prestando mayor atención a aquellas partidas y aspectos donde este riesgo sea mayor.

➤ Condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgo de incorrección material:

En cuanto a los factores por los que se ve afectado el riesgo inherente, se encuentran los siguientes:

- La naturaleza del negocio y la complejidad de las transacciones desarrolladas.
- Las peculiaridades del sector en donde opera el cliente.
- Los procedimientos y principios contables que sigue la entidad, así como los sistemas contables utilizados para registrar las transacciones.
- Aspectos relativos a la integridad y competencia de la dirección.
- Las transacciones no habituales.

En consecuencia un adecuado conocimiento del negocio del cliente, de su estructura organizativa, de los procedimientos y principios contables aplicados, así como de los sistemas contables utilizados para registrar las transacciones, son aspectos esenciales para un adecuada visión de riesgos.

En cuanto al riesgo del control interno, está comprendido por modo en que la dirección identifica los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable en la

entidad, estima su significatividad, valora la probabilidad de que ocurra y toma decisiones con respecto a las actuaciones necesarias para mejorarlos y gestionarlos. Este riesgo incluye a los que puedan surgir por factores externos e internos, tales como cambios en el entorno operativo, nuevo personal, sistemas de información nuevos, crecimiento rápido, nueva tecnología, nuevos modelos de negocio, productos o actividades, etcétera.

2.6.3 Principales cambios y consideraciones

Los aspectos que se han tratado a lo largo de éste capítulo, correspondiente a los “riesgos derivados en la planificación”, se exponen en la siguiente tabla:

NTA	NIA-ES	DIFERENCIAS DETECTADAS
Clasificación de los riesgos afectos a la planificación	Clasificación de los riesgos afectos a la planificación	Aparece el concepto de riesgo de incorrección material, como función de los riesgos inherente y de control. También aparece el concepto de riesgo de negocio.
	Identificación y valoración de los riesgos que se constituyen en la planificación	Especificaciones añadidas

1. En cuanto a la clasificación de los riesgos afectos a la planificación, se han introducido los nuevos conceptos de riesgo de incorrección material que engloba al riesgo inherente y al riesgo de control. Este junto con el de detección, que también que también esta constituido por nuevos conceptos de riesgo, los cuales no son objeto de estudio en este trabajo, formarán el riesgo de auditoría o riesgo probable. Además se define un nuevo concepto de riesgo más amplio que el de incorrección material, denominado riesgo de negocio.

2. En cuando a la forma de valoración, con la aplicación de las NIA-ES se han establecido nuevos conceptos en los que se tratan la forma de valorarlos, los efectos que los pueden producir, metodologías, etcétera. En resumen, se ha aplicado lo siguiente:

- Un diseño concreto del trabajo a realizar por el auditor en respuesta a los riesgos identificados a partir del conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno.
- Requerimientos obligatorios respecto al conocimiento de la entidad y su control interno (básico para la identificación de riesgos). Algunos de estos requerimientos que utilizados en la planificación, se han explicado en el apartado 2.6.2 que hace referencia a los componentes del control interno.

3 CONCLUSIONES

En la presente memoria del trabajo de fin de grado se han estudiado, desarrolla y efectuado los cambios y las consideraciones que se han sufrido en la parte esencial que supone la actividad de auditoría de cuentas, concretamente en el campo de la planificación de la misma, tras la implantación de las Normas Internacionales de Auditoría para aplicación en España en sustitución de las Normas Técnicas de Auditoría.

Como se ha podido comprobar, gracias a los resultados obtenidos y expuestos en esta memoria, se ha logrado cumplir con los objetivos propuestos para esta serie de actuaciones esenciales para la planificación de la auditoría de cuentas.

Como conclusión general, decir que la estructura como tal, de la planificación sigue el mismo esquema, pero en lo que respecta los aspectos a tener en cuenta para la realización de se ha visto modificada en una gran medida por la nueva aplicación normativa.

Finalmente, como conclusiones específicas, que se han apreciado a lo largo de la memoria vemos que el encargo de auditoría y, en mayor medida, los riesgos afectos a la planificación son los que mas modificaciones han sufrido, puesto que en las NTA

apenas se hacían mención sobre ellos. También el control interno se ha visto modificado pero en lo que respecta en la relación con la planificación no ha sufrido grandes cambios. En cuanto a la importancia relativa, destacar el gran peso que supondrá el juicio profesional del auditor tras la eliminación de las tablas orientativas.

4 BIBLIOGRAFÍA

- [01] España. Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.
- [02] España. Resolución de 14 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de "importancia relativa".
- [03] España. Resolución de 16 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que hace pública la Norma Técnica de Auditoría sobre la "Contrato de Auditoría o Carta de Encargo".
- [04] España. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, Norma Internacional de Auditoría 200 “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría”.
- [05] España. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, Norma Internacional de Auditoría 210 “Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”.
- [06] España. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, Norma Internacional de Auditoría 220 “Control de calidad de la auditoría de estados financieros”.
- [07] España. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, Norma Internacional de Auditoría 300 “Planificación de la auditoría de estados financieros”.
- [08] España. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, Norma Internacional de Auditoría 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”.

- [09] España. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, Norma Internacional de Auditoría 320 “Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”.
- [10] Sánchez Fernández de Valderrama, José Luis. *Teoría y práctica de la auditoría I*. 4ª edición. Ediciones Pirámide, 2009.
- [11] Sánchez Fernández de Valderrama, José Luis. *Teoría y práctica de la auditoría I*. 5ª edición. Ediciones Pirámide, 2014.

5 ANEXOS

5.1 Anexo 1: Modelo de carta de encargo de auditoría

A continuación, se presenta un modelo orientativo de carta de encargo de auditoría de cuentas con la inclusión de los aspectos más significativos recogidos en las NIA-ES:

Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la sociedad ABC:

[Objetivo y alcance de la auditoría]

Han solicitado ustedes que auditemos los estados financieros de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido. Realizaremos nuestra auditoría con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros.

[Responsabilidades del auditor]

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Los destinatarios y las referencias de la carta serán las adecuadas en función de las circunstancias del encargo, incluida la jurisdicción correspondiente. Es importante hacer referencia a las personas adecuadas. A lo largo de esta carta, la referencia a “ustedes”, “nosotros”, “la dirección”, “los responsables del gobierno de la entidad” y “el auditor” se emplearán o modificarán en función de las circunstancias.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros por parte de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.

[Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable (a los efectos de este ejemplo, se supone que el auditor no ha determinado que las disposiciones legales o reglamentarias prescriban dichas responsabilidades en términos adecuados; se emplean, por tanto, las descripciones del nombradas en el apartado de responsabilidades de la dirección correspondiente al de condiciones para el encargo de auditoría en el capítulo 2.3.2 de la presente memoria)]

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconocen y comprenden que son responsables de:

- . (a) la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera;*
- . (b) el control interno que [la dirección] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y*
- . (c) proporcionarnos:*

- . (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
- . (ii) información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría; y
- . (iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección, y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

[Otra información relevante]

[Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso].

[Informes]

[Insertar referencia adecuada respecto a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría.]

Emplear terminología adecuada en función de las circunstancias.

O, si procede, “para la preparación de estados financieros que expresan la imagen fiel de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera”.

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ y Cía.

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad ABC por
(Firmado) Nombre y cargo

Fecha

5.2 Anexo 2: Modelo de contrato de auditoría

En siguiente anexo, se presenta un modelo orientativo de contrato de auditoría de cuentas conforme a las NTA, puesto que en las NIA-ES se ha suprimido:

En _____, a _____ de _____ de 19____

REUNIDOS

De una parte, Don _____ con D.N.I. no _____ en nombre y representación de la Sociedad _____, constituida por tiempo _____, en escritura autorizada por el Notario de _____ Don _____, en fecha _____, y con el no de protocolo _____; Sociedad domiciliada en _____, y C.I.F. no _____ en adelante "la Sociedad".

Y de otra Don _____ con D.N.I. n° _____, actuando en nombre de _____, constituida el ____ de _____ de 19____, domiciliada en _____, calle _____, _____ y con C.I.F. No _____, en adelante "los auditores"

EXPONEN

- . Que la Sociedad desea celebrar un contrato de auditoría de cuentas para dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 203 y ss. de la Sección Octava, del Capítulo VII del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, habiendo sido designados los auditores anteriormente citados para desempeñar esta función en virtud de acuerdo adoptado en la Junta General de fecha _____.
- . Que la Sociedad de auditoría _____ que acepta el encargo está inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas con el número _____ y en el Registro de Sociedades del (REA) / (ICJC) / (REGA).
- . Que a los fines indicados, ambas partes suscriben el presente contrato de auditoría de cuentas, que se regirá por las siguientes

CLAUSULAS

Primera.- Los auditores realizarán la auditoría de las cuentas anuales de la Sociedad XYZ, S.A. (que comprenden el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria) correspondientes a los ejercicios sociales..... Al completar la auditoría, emitirán un informe que contendrá su opinión técnica sobre las cuentas anuales examinadas y sobre la información contable contemplada en el informe de gestión.

Adicionalmente, los auditores informarán a los Administradores sobre las debilidades significativas que, en su caso, hubieran identificado en la evaluación del control interno.

Segunda.- Los auditores realizarán su trabajo de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, así como con las normas de auditoría generalmente aceptadas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En consecuencia, en bases selectivas, obtendrán la evidencia justificativa de la información incluida en las cuentas anuales, evaluarán los principios contables aplicados, las estimaciones significativas realizadas por los Administradores y la presentación global de las citadas cuentas anuales. Igualmente

comprobarán la concordancia de la información contable que contiene el informe de gestión con las cuentas anuales.

Como parte de la auditoría, y únicamente a efectos de determinar la naturaleza, oportunidad y amplitud de los procedimientos de auditoría, los auditores tendrán en cuenta la estructura de control interno de la Sociedad. Sin embargo, dicha consideración no será suficiente para permitirles expresar una opinión específica sobre la eficacia de la estructura de control interno en lo que se refiere a la información financiera.

El objetivo del trabajo de los auditores es obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales estén libres de errores o irregularidades significativos. Aunque una estructura efectiva de control interno reduce la probabilidad de que puedan existir riesgos de errores o irregularidades y de que no sean detectados, no elimina tal posibilidad. Por dicha razón y dado que el examen de los auditores está basado principalmente en pruebas selectivas, éstos no pueden garantizar que se detecten todo tipo de errores o irregularidades, en caso de existir.

Los papeles de trabajo preparados en relación con la auditoría son propiedad de los auditores, constituyen información confidencial, y éstos los mantendrán en su poder de acuerdo con las exigencias de la Ley de Auditoría de Cuentas. Asimismo, y de acuerdo con el deber de secreto establecido en dicha normativa, los auditores se comprometen a mantener estricta confidencialidad sobre la información de la entidad obtenida en la realización del trabajo de auditoría.

Por otra parte, los auditores en la realización de su trabajo mantendrán siempre una situación de independencia y objetividad, tal y como exige la normativa de auditoría de cuentas a este respecto.

Tercera.- Los Administradores de la sociedad son responsables de la formulación de las cuentas anuales a las que se ha hecho referencia anteriormente, así como de entregarlas a los auditores, debidamente firmadas, dentro del plazo que para su aprobación establece la Ley. En este sentido, los Administradores son responsables del adecuado registro de las operaciones en los libros de contabilidad y del mantenimiento de una estructura de control interno que sea suficiente para permitir la elaboración de unas cuentas anuales fiables. Los Administradores son también responsables de proporcionar a los auditores, cuando éstos así lo soliciten, todos los registros contables de la Sociedad y la información relativa a los mismos, así como de indicarles el personal de la Sociedad a quien puedan dirigir sus consultas.

Adicionalmente, la Sociedad prestará a los auditores la máxima colaboración en la preparación de ciertos trabajos, tales como análisis de cuentas, conciliaciones de diferencias de saldos, búsqueda de comprobantes y registros, etc. Estos trabajos así como las cartas de solicitud de confirmación que soliciten los auditores serán puestos a su disposición en el plazo que la Sociedad y los auditores fijen de común acuerdo.

Cuarta.- De acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, los auditores harán consultas específicas a los Administradores y a otras personas sobre la información contenida en las cuentas anuales y sobre la eficacia de la estructura de control interno. Asimismo, tales normas exigen que los auditores obtengan de los Administradores una carta de manifestaciones sobre las cuentas anuales. Los resultados de las pruebas de auditoría, las respuestas a las consultas de los auditores y la carta de manifestaciones constituyen la evidencia en la que los auditores pretenden basarse para formarse una opinión sobre las cuentas anuales.

Si la sociedad tuviera la intención de publicar las cuentas anuales junto con el informe de auditoría en un documento que contenga otra información, se compromete a: (a) proporcionar a los auditores un borrador del documento para su lectura, y (b) obtener

_____ nuestro consentimiento para la inclusión en él de nuestro informe de auditoría, antes de que dicho documento se publique y distribuya.

Quinta.-

A) Cuando se trate del período inicial de contratación.-

La duración del presente contrato será de años, _____ (no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve) a contar desde el momento de aceptación por las partes.

B) Para los ejercicios posteriores al período inicial de contratación.-

Las cuentas anuales objeto del presente contrato son las de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 199x

Sexta.- Los honorarios profesionales que habrán de percibir los auditores por el desempeño de su función (en cuanto al primer ejercicio de vigencia del presente contrato,) serán de _____ pesetas, tomando en consideración el tiempo estimado necesario (_____ horas), y los conocimientos y experiencia profesional del personal asignado para la realización del encargo.

Si durante la realización del trabajo observaran los auditores cambios en las circunstancias en base a las cuales se ha realizado el presente contrato, tales como fusiones, absorciones, cambios del objeto social, modificación del volumen de negocio o de la cifra patrimonial, modificación en los criterios de contabilización, errores en aquellos detalles que hubieran solicitado, modificaciones del sistema contable y otros similares, se lo notificarán a la Sociedad, explicando los motivos que les obligan a modificar los honorarios estimados, en base al número de horas a realizar en virtud de los cambios operados.

(Aplicable únicamente a la opción a) de la cláusula quinta) *Para cada uno de los ejercicios sucesivos los honorarios tendrán como base el importe total señalado para el ejercicio 199x, al que se aplicará la tasa de actualización interanual de las tarifas de los auditores, la cual está basada en el incremento experimentado por la IPC del sector servicios.*

Esta estimación tendrá validez siempre que no se modifiquen las circunstancias actuales en base a las cuales se ha realizado el presente contrato. Si con posterioridad recibieran evidencia adicional o modificación de las cuentas a que se refiere el artículo 210.2 de la Ley de Sociedades Anónimas, modificarían consecuentemente su informe procediendo a la correspondiente facturación adicional de honorarios.

A los honorarios se les aplicará el I.V.A., al tipo que se encuentre vigente.

Independientemente de los honorarios, los auditores percibirán los suplidos que, como gastos necesarios, hayan tenido que realizar para el desempeño de su función.

Séptima.- Los honorarios profesionales a percibir por los auditores durante cada ejercicio, serán abonados por la Sociedad de la forma siguiente:

% a la firma del presente contrato.

% en _____ mensualidades de _____ pesetas cada una durante los meses _____ a _____

% a la entrega del informe final.

Octava.- El presente contrato tiene por objeto exclusivo las realización de la auditoría de las cuentas anuales de la Sociedad en los términos previstos en la legislación vigente, quedando excluido del mismo cualquier otra actuación profesional que se encomiende por la Sociedad a los auditores.

(Si fuera necesario, se deberán incluir aquí los párrafos adicionales que cubran temas tales como plazo de entrega, fecha de realización, sistema de facturación, detalle de colaboración que esperamos, etc.)

(Modelos optativos de cláusula arbitral y de sometimiento a la jurisdicción competente, en los casos en que se considere necesario)

Cláusula arbitral.- Las partes acuerdan que todo litigio, discrepancia, cuestión o reclamación resultantes de la ejecución o interpretación del presente contrato o relacionado con él, directa o indirectamente, se resolverá mediante el arbitraje de _____.

El arbitraje se realizará conforme al procedimiento establecido en el Reglamento Arbitral de _____ y la Ley de Arbitraje de 5 de diciembre de 1988.

El laudo arbitral deberá dictarse durante los noventa días siguientes a la aceptación del encargo por parte de los árbitros designados, obligándose ambas partes a aceptar y cumplir la decisión contenida en el mismo.

Cláusula de sometimiento a la jurisdicción competente.- Para la resolución de los conflictos que puedan surgir en la aplicación o interpretación del presente contrato, ambas partes declaran someterse a la jurisdicción de los Juzgados y Tribunales de _____ con renuncia a su propio fuero si éste fuera otro.

Y en prueba de conformidad con cuanto antecede, ambas partes firman el presente contrato por duplicado en el lugar y fecha arriba indicados.

5.3 Anexo 3: Tabla A de parámetros orientativos para importancia relativa

A continuación, se presentan los parámetros orientativos de aspectos cuantitativos para la evaluación de la importancia relativa de conformidad con las NTA:

SITUACIÓN	IMPORTE - BASE	TRAMO
<i>Ajustes que afectan al resultado del ejercicio</i>		
1. Empresas con beneficios normales	• Resultados de actividades ordinarias	5%-10%
2. Empresas con pérdidas o en punto muerto o con bajo nivel de rentabilidad	• El más representativo de: a. Total del importe neto de cifra de negocios. b. Total de los activos. c. Fondos propios	0,5%-1%
3. Empresas en desarrollo (sin haber alcanzado el volumen normal de operaciones)	• Fondos Propios	3%-5%
4. Entidades no lucrativas	• El más representativo de: a. Ingresos o gastos totales b. Activos Totales c. Fondos Propios	0,5%-1%
5. Pequeñas y medianas empresas	• El más representativo de: a. Resultado de actividades ordinarias b. Total del importe neto de cifra de negocios c. Total de activos	5%-12% 1%-3% 1%-3%

<i>Reclasificaciones entre partidas de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias</i>	Total de la correspondiente clasificación de la cuenta de P.y G. (ingresos o gastos de explotación, financieros o extraordinarios)	5%-10%
<i>Ajustes que afectan a partidas del balance y no al resultado del ejercicio</i>	<ul style="list-style-type: none"> • El más representativo de: <ol style="list-style-type: none"> a. Total Fondos Propios b. Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante) 	3%-5%
<i>Reclasificaciones entre partidas del balance</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante) 	5%-10%

➤ Notas comunes

- Los porcentajes del "Tramo" se calcularán sobre los correspondientes "Importes - Base".
- Cualquier importe igual o superior al que resulte de aplicar el porcentaje superior del tramo, se presumirá importante o significativo, salvo que se evidencie lo contrario.
- Cualquier importe igual o inferior al que resulte de aplicar el porcentaje inferior del tramo, se presumirá que no es importante o significativo, a menos que se evidencie lo contrario.
- La importancia relativa de un importe que se encuentre entre los que resultan de aplicar los dos extremos del tramo, es un tema de juicio profesional que dependerá de cada circunstancia.
- El alcance de ajustes a considerar en una auditoría, es decir aquellos que deban tener reflejo en los papeles de trabajo, variará de un trabajo a otro, pero en la mayoría de los casos estará entre un 10% y un 20% del importe que se considere

material (normalmente desde la perspectiva de beneficios en operaciones continuadas) a los estados financieros considerados en su conjunto.

- Pequeña y Mediana Empresa es aquella que tiene la potestad legal para formular balance abreviado.
- Ajuste: Correcciones en los saldos de las cuentas que dan lugar a modificaciones en la situación patrimonial o financiera, en los resultados del ejercicio o en los márgenes de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Reclasificación: Transferencia de saldos entre distintos grupos y subgrupos de cuentas homogéneas de un mismo estado financiero, normalmente por razones de clasificación o de presentación.
- No será posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos en base a la importancia que cada uno de ellos tenga.

5.4 Anexo 4: Tabla B de parámetros orientativos para importancia relativa

A continuación, se presentan los parámetros orientativos para la evaluación de la importancia relativa ante cambios en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares de conformidad con las NTA:

SITUACIÓN	IMPORTE - BASE	TRAMO
1. Empresas con beneficios	El más representativo de: <ul style="list-style-type: none"> a. Beneficio neto. b. Total de los activos. c. Total del importe neto de cifra de negocios. 	10%-20% 1%-2%
2. Empresas con pérdidas, en punto muerto, entidades no lucrativas, etc.	El más representativo de: <ul style="list-style-type: none"> a. Total del importe neto de cifra de negocios b. Total de los activos c. Fondos Propios 	1%-2%

➤ Notas comunes

- La memoria debe contener información acerca de los cambios en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares no asociados con operaciones continuadas que supongan cambios en el beneficio neto, siempre que sean significativos.
- Los porcentajes del "Tramo" se calcularán sobre los correspondientes "Importes Bases".
- Un efecto igual o superior al que resultaría de aplicar el porcentaje superior del tramo, se presumirá significativo.
- Un efecto igual o menor al que resultaría de aplicar el porcentaje inferior del tramo, se presumirá no significativo.
- Cuando el efecto se encuentre entre los que resultarían de aplicar los porcentajes superior e inferior del tramo, se requerirá del juicio profesional para determinar si es necesario o no informar acerca del hecho.

- Por su naturaleza, no será posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos en base a la importancia que cada uno de ellos tenga.

5.5 Anexo 5: Modelo A de plantillas de programas de auditoría

En este anexo, se plantea una plantilla de programas de auditoría sobre la que el auditor realiza su trabajo:

ENTIDAD: TIPO DE EXAMEN: COMPONENTE: SUBCOMPONENTE: PROGRAMA DE TRABAJO MINISTERIO DE EDUCACION AUDITORIA INTERNA ENTIDAD PUBLICA AREA A SER AUDITADA			
FECHA	DESCRIPCION	REF: P/T	ELABORADO POR:
	OBJETIVOS: PROCEDIMIENTOS: 		

